



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.740302/2018-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.160 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente LUIZ EDUARDO DA ROCHA SOARES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

EXPROPRIAÇÃO DE VALORES. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA.

A expropriação de valores angariados pelo contribuinte em prol da União, em razão da prática de ilícito criminal, não altera a ocorrência do fato gerador do imposto, mas se constitui em efeito da condenação penal.

RENDIMENTOS DE ATIVIDADES ILÍCITAS. ACORDO DE DELAÇÃO. SANÇÕES.

As sanções tributárias decorrem da inobservância da legislação aplicável, não havendo determinação legal para sua limitação tendo em vista sanções propostas em Acordo de Delação Premiada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e/ou não antecipação de pagamento de imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. FUNDAMENTOS DIVERSOS. BASE DE CÁLCULO DISTINTA.

A incidência cumulativa de multa de ofício e de multa isolada é legítima, pois as multas possuem fundamentações fáticas e jurídicas diversas.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR.

Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber, de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País.

REPRODUÇÃO DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO

Reproduzir os argumentos apresentados em sede de impugnação. Não enfrentar a decisão recorrida. Disposto no artigo 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Tratou-se de Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, exigindo IRPF supostamente não recolhido pelo Recorrente referente às competências de 2012, 2013 e 2014, acrescido de multa proporcional e multa isolada, na importância de R\$ 11.166.505,72 (onze milhões, cento e sessenta e seis reais, quinhentos e cinco reais e setenta e dois centavos).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), o Recorrente teria omitido rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior, bem como teria deixado de efetuar a apuração e recolhimento do IRPF por meio de carnê-leão, nos termos dos artigos 37, 38, 55, inciso VII, 106, 108, 109, 110, 961 e 995 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/1999), bem como artigo 8º, da Lei 7.713/88 e artigo 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei n.º 11.482/07.

O Recorrente foi intimado do lançamento em 05/12/2018 (fl. 88), vindo a apresentar impugnação, requerendo que a autuação fosse julgada improcedente.

A DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento na íntegra, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

EXPROPRIAÇÃO DE VALORES. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA.

A expropriação de valores angariados pelo contribuinte em prol da União, em razão da prática de ilícito criminal, não altera a ocorrência do fato gerador do imposto, mas se constitui em efeito da condenação penal.

RENDIMENTOS DE ATIVIDADES ILÍCITAS. ACORDO DE DELAÇÃO. SANÇÕES.

As sanções tributárias decorrem da inobservância da legislação aplicável, não havendo determinação legal para sua limitação tendo em vista sanções propostas em Acordo de Delação Premiada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e/ou não antecipação de pagamento de imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. FUNDAMENTOS DIVERSOS. BASE DE CÁLCULO DISTINTA.

A incidência cumulativa de multa de ofício e de multa isolada é legítima, pois as multas possuem fundamentações fáticas e jurídicas diversas.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR.

Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber, de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Desta r. decisão, insatisfeito, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, argumentando os seguintes temas, a) Da Tributação de Atividade Ilícita; b) Da Violação aos Princípios do Não-Confisco, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade, Razoabilidade e Direito de Propriedade; c) Das Limitações ao Compartilhamento de Informações e o Consequente Afastamento das Penalidades; d) Da Impossibilidade de Imposição da Multa Qualificada de 150%; e) Da Decadência; e, f) Da Impossibilidade de Imposição Concomitante da Multa Isolada e da Multa de Ofício.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário (fls. 199-234) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das Alegações Recursais

Com constou em relatório acima, as alegações em recurso voluntários são: a) Da Tributação de Atividade Ilícita; b) Da Violação aos Princípios do Não-Confisco, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade, Razoabilidade e Direito de Propriedade; c) Das Limitações ao Compartilhamento de Informações e o Consequente Afastamento das Penalidades; d) Da Impossibilidade de Imposição da Multa Qualificada de 150%; e) Da Decadência; e, f) Da Impossibilidade de Imposição Concomitante da Multa Isolada e da Multa de Ofício.

Acontece que, tais alegações recursais são cópia fiel da impugnação, inclusive o Recorrente não aduz novas razões no recurso voluntário (fls. 199-234) perante a segunda instância, limitando-se a reproduzir os argumentos da impugnação (fls. 93-131) na sua integralidade.

E, neste caso, como dito, o Recorrente apresenta os argumentos *ipsis litteris* da impugnação, inclusive os mesmos destaques (grifos e negritos).

Destaco, porém, que quando da impugnação, o Contribuinte fez no tópico II.4 DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150% E DA DECADÊNCIA COM RELAÇÃO AO PERÍODO DE 2012; e em recurso, tal item foi desmembrado sendo: III.4 DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%, e, III.5 DA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA ANTE A INEXISTÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DO DOLO. Todavia, os argumentos são os mesmos.

Neste sentido, enfrentando os argumentos expostos em recurso voluntário, passo a destacar:

a) Da Tributação de Atividade Ilícita

A expropriação, ou, conforme presente no Termo de Colaboração, o perdimento dos bens objetos do ilícito, não altera a ocorrência de fato gerador do imposto. A eventual devolução ou perda de valores em prol do Estado não elimina, do contexto tributário, o fato de que os rendimentos foram recebidos, efetivamente, pelo contribuinte.

Assim está disposto no art. 7º, da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998:

Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal:

I - a perda, em favor da União - e dos Estados, nos casos de competência da Justiça Estadual -, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos nesta Lei, inclusive aqueles utilizados para prestar a fiança, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé; (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)

Nesse sentido, menciono o julgado do Supremo Tribunal Federal, que dispôs, no HC 94240, em 23 de agosto de 2011, sobre tributação de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado:

“(…) 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. (Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98.)”

E neste sentido não tem razão o Recorrente.

b) Da Violação aos Princípios do Não-Confisco

Quanto à alegada natureza confiscatória da multa aplicada, bem como que estaria a ferir do princípio do Não-Confisco, impende ressaltar que tal princípio, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador e visa orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Além do mais, independente do seu quantum, a multa, ora em análise, decorre de lei e deve ser aplicada, pela autoridade tributária, sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sem relevância ou critério acerca da justiça ou injustiça dos efeitos dela decorrentes.

Portanto, voto no sentido de manter as multas aplicadas.

c) Das Limitações ao Compartilhamento de Informações - Consequente Afastamento das Penalidades

No Acordo de Colaboração Premiada (fls. 132 a 142) do Sr. Luiz Eduardo, foram propostas sanções que compreenderam multa (Cláusula 4ª, III) e perdimento de valores (Cláusula 4ª, IV). São sanções com finalidade de ressarcimento de danos e de caráter penal, conforme disposto no próprio termo de Acordo.

As sanções com a finalidade de ressarcimento de danos (de caráter penal), por sua vez, mesmo quando acordadas, não interferem na incidência do tributo nem substituem eventuais sanções de caráter tributário.

Ainda, observa-se que o próprio Acordo, conforme item IV, dispõe sobre eventuais consequências fiscais da delação. Assim está escrito na cláusula 17, que trata do compartilhamento de provas para a instrução de procedimentos fiscais.

Logo, também voto por negar provimento.

d) Da Impossibilidade de Imposição da Multa Qualificada de 150%

Nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício de 75% será duplicada sempre nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Referidos dispositivos tratam das figuras da sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Neste sentido, voto em negar provimento.

e) Da Decadência

Uma vez entender-se que a configuração de dolo foi comprovada pela Fiscalização, por consequência, aplicável o disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN, tendo em vista a exceção contida no §4º do art. 150 do mesmo Código.

Logo, não resta configurada a decadência.

f) Da Impossibilidade de Imposição Concomitante da Multa Isolada e da Multa de Ofício

A multa isolada é cabível quando a pessoa física deixa de efetuar o pagamento mensal do imposto (carnê-leão) consoante o art. 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, devendo ser aplicada, havendo ou não saldo de imposto a pagar na correspondente declaração de rendimentos.

Já a multa proporcional de 75% (de ofício) é aplicada sobre o imposto de renda suplementar e decorre da omissão de rendimentos por parte do sujeito passivo na declaração de ajuste, sendo cobrada juntamente com o tributo não pago.

Assim, visto que as multas de ofício e isolada são autônomas, decorrentes de infrações distintas - declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão –, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicá-las, dever este indeclinável, consoante o art. 142, parágrafo único do CTN, sob pena de responsabilidade funcional.

Do Mérito do Voto

Assim, considerando que o recurso voluntário em questão, apenas reproduziu os argumentos apresentados em sede de impugnação, tendo em vista o que dispõe o artigo 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, adoto, como razões de decidir, os fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de pleno acordo:

[...] Voto

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações. Assim, dela toma-se conhecimento.

Princípio do *non olet* na hipótese de perdimento de bens

O impugnante alega ser descabida a tributação de valores e bens que, consoante Acordo de Colaboração, foram ou serão dados em perdimento ao Estado. Não caberia, assim, aplicação do princípio do *non olet* na hipótese de perdimento de bens.

Em que pese o alegado na impugnação, o ordenamento jurídico relativo à tributação do Imposto de Renda não suporta os argumentos trazidos pela defesa.

O princípio do Pecunia Non Olet está consubstanciado pelo art. 118, inciso I, do CTN, que, ao preceituar sobre a hermenêutica, dispõe que a interpretação a ser dada à definição legal do fato gerador independe da validade jurídica dos atos praticados, inclusive de terceiros.

Ao Direito Tributário, interessa a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico. Ainda que a origem seja fruto de uma atividade ilícita, o tributo é devido, visto que é indiferente para a relação jurídica tributária a licitude ou não do recurso obtido. Ocorrido o fato gerador, suas consequências tributárias mantêm-se no tempo e no espaço.

No caso, foi omitido do Fisco recurso recebido no exterior, o que configura, na situação concreta, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Inafastável, portanto, a aplicação da hipótese legal do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzida:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

Da ocorrência do fato gerador, surge a obrigação principal, nos termos do art. 113 do CTN, abaixo, e o dever do Fisco lançar o crédito tributário.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

...

Isso posto, a expropriação, em prol da União, de valores angariados pelo contribuinte, em razão da prática de ilícito criminal, constitui-se em efeito de condenação penal, que se caracteriza pela perda, em favor da União, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos na Lei de Lavagem de Dinheiro. Assim está disposto no art. 7º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998.

Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal:

I - a perda, em favor da União - e dos Estados, nos casos de competência da Justiça Estadual -, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos nesta Lei, inclusive aqueles utilizados para prestar a fiança, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé; (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)

....

A expropriação, ou, conforme presente no Termo de Colaboração, o perdimento dos bens objetos do ilícito, não altera a ocorrência de fato gerador do imposto. A eventual devolução ou perda de valores em prol do Estado não elimina, do contexto tributário, o fato de que os rendimentos foram recebidos, efetivamente, pelo contribuinte. A perda da titularidade do produto não elide a constatação de que, à data em que recebeu dinheiro fruto de atividade ilícita, o contribuinte tinha titularidades econômica e jurídica sobre aqueles valores. A expropriação dos bens, conseqüentemente, não tem o condão de afastar o princípio do *Pecunia Non Olet*, consubstanciado pelo art. 118, inc. I, do CTN.

Nesse sentido, por exemplo, apresenta-se julgado do STF, que dispôs, no HC 94240, em 23 de agosto de 2011, sobre a validade do princípio *non olet* sobre a tributação de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado.

“2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. (Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98.)”

Constatada a determinação legal para o lançamento, observa-se, em complemento, que não há, para o caso, no tocante à apuração e lançamento de imposto de renda, nenhuma disposição legal que determine, ou mesmo permita, a administração tributária ignorar a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação principal.

Dos princípios do não-confisco, capacidade tributiva, proporcionalidade, razoabilidade e direito à propriedade.

Na impugnação, alega-se que a imposição estatal sobre a renda percebida e dada em perdimento teria efeito confiscatório, o que violaria outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva e do direito à propriedade.

Novamente, a alegação não encontra respaldo nos diplomas legais aplicáveis ao caso.

Vige no Brasil a presunção de constitucionalidade das leis. Para aquelas publicadas antes de 1988, o juízo de compatibilidade constitucional resolve-se no plano da recepção ou pelo critério hierárquico de revogação. É o entendimento do STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2 (D. J. 21/11/1997).

A esta instância administrativa de julgamento é defeso deixar de aplicar a lei plenamente em vigor. Enquanto não revogada ou declarada inválida por decisão irrecurável do Supremo Tribunal Federal, cumpre observá-la fielmente.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária, cabendo à Administração apenas fazer cumpri-los, pelo que é defeso aos agentes públicos a aplicação de entendimentos contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária.

Cumpre ressaltar que, não obstante refuja à competência desta Delegacia de Julgamento manifestar-se a respeito de aspectos atinentes à constitucionalidade da exigência, os dispositivos constitucionais citados pelos impugnantes não se comunicam com o lançamento, por exemplo, de multas fiscais. Veja-se o que ministra o Professor Hugo de Brito Machado, no livro “Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988”, Editora Dialética, 4ª edição, pág. 107:

“Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art. 150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.”

Por oportuno, saliente-se que o princípio esculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF, de 1988), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

Das limitações das sanções decorrentes do compartilhamento de informações

Alega o impugnante que, uma vez celebrado o Acordo de Colaboração, não deveria sofrer qualquer outro tipo de sanção, senão as discriminadas no Termo de Colaboração, incluídas aí as sanções fiscais.

Entende-se de forma diferente do alegado pelo impugnante.

Um dos resultados buscados pela colaboração premiada é a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa (art. 4º, inc. IV da Lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013).

Art. 4º O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados:

I - a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais por eles praticadas;

II - a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa;

III - a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa;

IV - a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa;

V - a localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada.

No Acordo de Colaboração Premiada (fls. 132 a 142) do Sr. Luiz Eduardo, foram propostas sanções que compreenderam multa (Cláusula 4ª, III) e perdimento de valores (Cláusula 4ª, IV). São sanções com finalidade de ressarcimento de danos e de caráter penal, conforme disposto no próprio termo de Acordo:

“**Cláusula 4ª.** Considerando os antecedentes e as condições pessoais do **COLABORADOR**, a quantidade, a gravidade e o período dos ilícitos por ele praticados, os benefícios por ele auferidos com tais práticas ilícitas, a repercussão social e econômica dos fatos, a utilidade da colaboração no esclarecimento dos fatos, no ressarcimento dos danos, na expansão das investigações, considerando, por fim, as provas de corroboração fornecidas pelo **COLABORADOR** em decorrência desta avença, uma vez cumpridas integralmente as condições impostas neste acordo e desde que efetivamente sejam obtidos um ou mais dos resultados previstos nos incisos I, II, III e IV do art. 4º os resultados previstos nos incisos I, II, III e IV, do art. 4º, da Lei nº 12.850/2013, o **MPF** proporá, nos feitos já objeto de investigação e naqueles que serão instaurados em decorrência dos fatos revelados por intermédio da presente colaboração, em substituição aos regimes de que trata o art. 34 e 35 do Código Penal e arts. 87 a 95 e 112, c.c. art. 146-B, III e IV, e art. 146-B, III e IV, da Lei de Execuções penais, as seguintes condições, desde logo aceitas: [...]”

.....

III. O pagamento de **multa**, cuja destinação será definida pelo Juízo de homologação, no valor de **R\$ 9.161.267,24 (nove milhões, cento e sessenta e um mil, duzentos e sessenta e sete reais e vinte e quatro centavos)**, correspondente a 30% (trinta por cento) dos rendimentos auferidos pelo **COLABORADOR** do Grupo Odebrecht no período em que participou dos fatos criminosos, limitado a 10 (dez) anos, ora declarados nos APENSOS deste Acordo, nos seguintes termos:

a) O **COLABORADOR** deverá depositar o valor da multa em conta judicial vinculada ao Juízo de homologação no prazo de 30 (trinta) dias da homologação do presente acordo, podendo optar por fazê-lo, em até 1 (um) ano, com o acréscimo de taxa SELIC e desde que, neste caso, apresente garantias reais ou fiança de instituição bancária com rating de crédito triplo “A” ou “AA+” por avaliação feita por agência internacional classificadora de risco de crédito, idôneas e suficientes para o valor da multa pendente de pagamento;

b) O atraso no pagamento da multa importará no vencimento antecipado de todas as parcelas ainda não pagas, na incidência de multa de mora de 20%, na correção do débito pela taxa SELIC, e na execução das garantias oferecidas pelo **COLABORADOR**.

IV. o perdimento, na forma do art. 7º da Lei nº 9.613/98, ainda que tenham sido convertidos, total ou parcialmente, em outros bens móveis ou imóveis, de todos os valores recebidos pelo **COLABORADOR** em quaisquer das seguintes situações, conforme descrito nos APENSOS deste Acordo:

- a) no exterior a partir do “Setor de Operações Estruturadas” do Grupo Odebrecht;
 - b) por intermédio de operações financeiras ilícitas;
 - c) bens móveis e imóveis adquiridos integral ou parcialmente com os recursos referidos nos itens “a” e “b”, devendo o perdimento ser liquidado por meio da transferência do bem adquirido ou mediante o depósito judicial do valor atualizado do equivalente, a critério do **COLABORADOR**.
-”

As sanções com a finalidade de ressarcimento de danos (de caráter penal), por sua vez, mesmo quando acordadas, não interferem na incidência do tributo nem substituem eventuais sanções de caráter tributário.

No que tange ao tributo, não se pode concebê-lo como uma maneira de sancionar o ato ilícito, ainda que por via indireta. Por isso o CTN, em seu artigo 3º, prescreve que a prestação tributária não constitui sanção de ato ilícito. A exação, dessa forma, não atua no sentido de punir, tampouco no sentido de legitimar tais atividades antijurídicas.

A aplicação das sanções tributárias, de outra feita, são decorrentes da obrigação principal e não podem ser canceladas. Isso porque, da mesma forma como analisado no item sobre o afastamento do princípio da pecúnia non olet para a incidência do tributo, não existe, para o caso concreto, previsão legal para afastamento de respectivas sanções.

Não existe, em fonte do Direito, autorização para que haja o afastamento da responsabilidade tributária parcial ou total de quem auferir renda fruto de atividades ilícitas. Somente por lei específica poderia haver tal concessão, como dispõe o §6º do art. 150 da Constituição Federal:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Não há lei específica que conceda "subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições" em decorrência do estabelecimento de penalidades materiais em processos judiciais devido a atividades ilícitas realizadas.

Independentemente da imposição das sanções que couberem em razão das atividades ou transações ilícitas ou sobre os mesmos montantes percebidos com infração à lei, definidas pela legislação penal, a autoridade administrativa tem o dever de efetuar o lançamento e os acréscimos legais, segundo a legislação tributária, uma vez que tais rendimentos são tributáveis (art. 142 do CTN).

Nessa esteira, observa-se que o próprio Acordo, conforme item IV, dispõe sobre eventuais consequências fiscais da delação. Assim está escrito na cláusula 17, que trata do compartilhamento de provas para a instrução de procedimentos fiscais.

IV – Compartilhamento de Provas.

Cláusula 17. A prova obtida mediante a presente avença de colaboração premiada será utilizada validamente, após a homologação deste, para a instrução de inquéritos policiais, procedimentos administrativos criminais, ações penais, ações cíveis e de improbidade administrativa e inquéritos civis, podendo ser emprestada também ao Ministério Público

dos Estados, à Receita Federal, à Procuradoria da Fazenda Nacional, ao Banco Central do Brasil e a outros órgãos nacionais, para a instrução de procedimentos e ações fiscais, cíveis, administrativas (inclusive disciplinares), de responsabilidade bem como qualquer outro procedimento público de apuração dos fatos, mesmo que rescindido este acordo, salvo se essa rescisão se der por descumprimento desta avença por exclusiva responsabilidade do MPF.

Parágrafo único. Os anexos, depoimentos e provas apresentados pelo COLABORADOR, no âmbito do presente acordo, somente poderão ser usados, quanto aos atos de improbidade administrativa, para instruir Ações de Improbidade Administrativa já propostas ou que venham a ser propostas em relação ao COLABORADOR, se observado o procedimento estipulado na cláusula 9ª.

Da Multa qualificada

Inferi a impugnação que a fiscalização não comprovou dolo do contribuinte para a aplicação da multa qualificada.

Entende-se que o dolo está comprovado.

De forma geral, dispõe a legislação que a multa qualificada (150%) deve ser aplicada quando estiver caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, que intenta a sonegação, fraude ou conluio, conforme disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

Os fatos apontados no Termo de Verificação Fiscal são suficientes para concluir que o contribuinte, conscientemente, agiu com o intuito de impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, sua natureza e circunstâncias materiais. Os numerários foram recebidos no exterior, prática utilizada para afastá-los do sistema financeiro nacional e impossibilitar eventual fiscalização do Poder Público, e não foram declarados em Dirpf, o que, por si só, é prova, pela natureza e montante dos valores recebidos, da vontade do contribuinte de manter-se ao largo da fiscalização tributária.

Da própria verificação dos fatos e da análise fiscal, ademais, compreende-se que o contribuinte recebeu os valores, no exterior e sem declaração junto aos poderes públicos, pelo fato de participar de um esquema criminoso. Tanto é verdade que foi investigado e premiado por ter delatado o funcionamento das respectivas atividades criminosas. Assim, entende-se suficientes os esclarecimentos realizados pela fiscalização para a qualificação da multa.

Decadência. Não ocorrência.

Entende o impugnante que, uma vez não caracterizado dolo na peça acusatória, a aplicação do art. 173 do CTN para cálculo do prazo decadencial deveria ser afastada, restando decaídos portanto os créditos tributários relativos ao ano de 2012.

O cancelamento de tais créditos não é possível, uma vez entender-se que a configuração de dolo foi comprovada pela Fiscalização. Consequentemente, aplicável o disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN, tendo em vista a exceção contida no §4º do art. 150 do mesmo Código.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Da concomitância entre multa isolada e de ofício

Defende o impugnante que multas de ofício e isolada não devem ser lançadas concomitantemente, sendo a multa isolada no caso ter sido absorvida pela multa de ofício.

A legislação do imposto de renda não permite tal entendimento.

Dispõe a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu art. 8º, que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, recebidos por pessoa física de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

A Lei nº 8.134, de 1990, art. 4º, inciso I, por sua vez, determinou que o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Isso posto, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo, prevê, concomitantemente, a aplicação de multas de 75% e isolada para os casos em que a fiscalização lança de ofício:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I- de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

.....”

De acordo com o art. 44, inciso II, transcrito, independentemente de ter havido imposto a pagar na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada. O fundamento legal da multa de 75%, assim, é diverso da multa isolada.

A multa isolada é cabível quando a pessoa física deixa de efetuar o pagamento mensal do imposto (carnê-leão) consoante o art. 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, devendo ser aplicada, havendo ou não saldo de imposto a pagar na correspondente declaração de rendimentos. Note-se que o momento em que esse recolhimento deveria ter sido realizado precede o resultado do ajuste. O contribuinte é penalizado justamente pelo não-recolhimento do imposto devido no momento adequado.

A multa isolada, portanto, foi empregada em razão de o contribuinte ter recebido rendimentos de fontes no exterior que não sofreram retenção, sem o correspondente recolhimento mensal do imposto (carnê-leão).

Já a multa proporcional de 75% (de ofício) é aplicada sobre o imposto de renda suplementar e decorre da omissão de rendimentos por parte do sujeito passivo na declaração de ajuste, sendo cobrada juntamente com o tributo não pago.

Depreende-se, assim, que as multas de ofício e isolada são autônomas, decorrentes de infrações distintas - declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão -, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicá-las, dever este indeclinável, consoante o art. 142, parágrafo único do CTN, sob pena de responsabilidade funcional.

De acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. No caso dos autos, não há previsão legal para a dispensa da exigência.

Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior. Correta apuração do crédito tributário.

Conforme consta do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, o lançamento do imposto decorre de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior. O Auto de Infração detalhou o enquadramento legal da omissão dos rendimentos auferidos de fontes no exterior, conforme fls. 3 a 5.

Observa-se que, no caso, foram identificadas as origens dos valores depositados na conta bancária, a natureza das operações, tendo sido efetuado o lançamento da omissão dos rendimentos auferidos de fontes no exterior.

De acordo com a legislação, o imposto de renda incide sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. No caso, inegável a aquisição de disponibilidade econômica pelo impugnante.

Não há, pois, o que se alterar na apuração do imposto exigido.

Conclusão

Diante do exposto, voto por julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente o crédito tributário.

Neste sentido, voto pela improcedência do recurso.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos